

Р.Е.Федів, директор

Державне підприємство „Об'єднана дирекція будівництва водогосподарських об'єктів Закарпатської області”, м. Ужгород

Облік результатів використання бюджетних коштів на виконання бюджетних природоохоронних програм

Розглядаються сутність, джерела формування та використання фінансових результатів діяльності юридичних осіб-одержувачів бюджетних коштів. Досліджуються особливості обліку зазначених показників для підприємницької та непідприємницької діяльності.

фінансові результати, одержувачі бюджетних коштів, прибуток, дохід, витрати, затрати, видатки, бюджет, підприємницька діяльність, непідприємницька діяльність

Постановка проблеми. Державний комітет України по водному господарству (далі – Держводгосп) забезпечує раціональне використання, охорону і відтворення водних ресурсів: на підставі правил експлуатації водних об'єктів колегіально з урахуванням екологічних вимог та інтересів усіх водокористувачів встановлюються оптимальні режими роботи міжгалузевих водогосподарських систем та здійснюється постійний контроль за їх дотриманням.

Водогосподарський комплекс країни, який належить до сфери управління Держводгоспу, налічує понад 63 тис. річок, 28 тис. ставків, 1 тис. водосховищ, 5 крупних магістральних каналів, якими за рахунок міжбасейнового перерозподілу щорічно подається вода у маловодні регіони країни.

Результати моніторингу якості поверхневих вод, аналіз паспортизації малих річок та перевірки дотримання водного законодавства свідчать, що за останні роки екологічний стан водних об'єктів країни значно ускладнився внаслідок зростання навантаження на водозбори басейнів річок, збільшення скидів стічних вод та неконтрольованого освоєння заплав річок під приватне і дачне будівництво, садівництво і городництво.

Результати моніторингу якості поверхневих вод, аналіз паспортизації малих річок та перевірки дотримання водного законодавства свідчать, що за останні роки екологічний стан водних об'єктів країни значно ускладнився внаслідок зростання навантаження на водозбори басейнів річок, збільшення скидів стічних вод та неконтрольованого освоєння заплав річок під приватне і дачне будівництво, садівництво і городництво.

На етапах впровадження програмно-цільового методу планування бюджетів [12], державного фінансового аудиту актуальними питаннями є реформування бухгалтерського обліку господарювання одержувачів бюджетних коштів на виконання бюджетних програм, одного з пріоритетних напрямків діяльності бюджетних організацій та державних підприємств системи Держводгоспу.

Особливу увагу сьогодні приділено урядом суб'єктам державного сектору економіки – бюджетним установам і організаціям, так як саме на цю сферу діяльності спрямовано затверджену Кабінетом Міністрів України Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки [16].

Одним із визначальних показників ефективності господарювання юридичної особи є її фінансовий результат, який на сьогодні у вітчизняній економіко-правовій базі має неоднозначне трактування, відмінності в організації обліку та звітності.

Для формування та використання показників фінансового результату характерні особливості в розрізі суб'єктів підприємницької діяльності (державних підприємств - ДП) та непідприємницьких структур (бюджетних організацій - БО), обумовлені джерелами фінансування господарської діяльності зазначених юридичних осіб.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Методологія бухгалтерського обліку фінансових результатів займає сьогодні одне з чільних місць в наукових працях вітчизняних вчених-обліковців М.В. Кужельного, М.Т. Білухи, В.В. Сопка, В.С. Рудницького, В.Г. Швеця, Ф.Ф. Бутинця, Є.В. Мниха та інших. Уніфікація методологічних облікових підходів в питаннях обліку фінансових результатів з метою їх зіставності (відтак, контролю та аналізу) потребує подальших досліджень.

Для досягнення цього в роботі поставлено ряд завдань:

- узагальнити сучасне бачення економічної сутності, джерел формування та використання залишків на рахунках фінансових результатів в розрізі юридичних осіб-одержувачів бюджетних коштів, основними напрямками діяльності яких є операції як підприємницького, так і непідприємницького характеру;
- обґрунтувати напрямки реформування бухгалтерського обліку органів державного сектора в питаннях обліку фінансових результатів відповідних суб'єктів.

Викладення основного матеріалу. Прибуток підприємства – частина загального доходу після відрахування економічних витрат виробника [3, с.52].

Визначення “Нерозподілені прибутки” у західних країнах трактується як прибутки від основної діяльності, що накопичуються на балансі підприємства, з часом є джерелом живлення росту компанії. Можуть бути розподілені як дивіденди, але частіше не використовуються таким чином, а служать для утворення постійного капіталу компанії.

Національні Положення бухгалтерського обліку регламентують використання отриманого підприємством прибутку в операціях досить обмеженого переліку:

- в залежності від розмірів його накопичення - на поповнення статутного фонду, нарахування дивідендів, формування резервного фонду;
- незалежно від результатів господарської діяльності – на виправлення помилок минулих років, здійснення коригувань внаслідок зміни облікової політики.

У плані рахунків для обліку сум нерозподіленого прибутку поточного та минулих років, а також використання в поточному році прибутку передбачено рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”, який має такі субрахунки:

441 “Прибуток нерозподілений” - відображається наявність та рух нерозподіленого прибутку;

442 “Непокриті збитки” - відображаються непокриті збитки, списання яких здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо;

443 “Прибуток, використаний у звітному періоді” - відображаються розподіл прибутку. Сальдо на цьому субрахунку у кінці року закривається у кореспонденції із субрахунками 441 та/або 442 з виведенням сальдо на одному з цих субрахунків [6].

Особливої уваги процес формування показників нерозподіленого прибутку потребує на державних підприємствах - одержувачах бюджетних коштів. Адже облік господарської діяльності на ДП повинен здійснюватись відокремлено:

- за операціями підприємницького характеру;
- в рамках виконання бюджетної програми (проекту).

В першому випадку нерозподілений прибуток (як і на всіх інших підприємствах) може бути використано як на розширення діяльності, так і на вирішення ряду соціальних питань, оскільки за джерелами формування це – результат ефективного адміністративного менеджменту.

У випадку реалізації цільових коштів (бюджетного фінансування) ДП повинно дотримуватись попередньо затвердженого кошторису доходів і витрат.

Цей показник абсолютно не є аналогом нерозподіленого прибутку державних підприємств від господарської діяльності в цілому:

- є результатом співставлення отриманих та використаних цільових коштів (в тому числі бюджетних);
- нерозподілений прибуток ДП від операцій (реалізації проектів, програм), що мають бюджетне фінансування, не підлягає зовнішньому розподілу, а враховується в кошторисі діяльності в наступному звітному періоді (під нього додатково плануються або скорочуються витрати).

Цифровий приклад обліку використання бюджетних коштів державними підприємствами наведено в таблиці 1.

Таблиця 1 - Фінансові результати діяльності державного підприємства виконання бюджетної програми (за певний період)

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дт	т
1.	Списання на фінансові результати:			
	- адміністративних витрат, пов'язаних з реалізацією бюджетної програми	1340	791	92
	- інших операційних витрат, передбачених кошторисом на виконання програми	540	791	949
	- собівартості реалізованих матеріалів (не передбачених кошторисом на виконання програми)	800	791	943
2.	Визнання доходів від цільових коштів на суму витрат за операціями, передбаченими цільовим фінансуванням	1880	48	718
3.	Списання на фінансові результати доходів:			
	- від реалізації послуг (не передбачених кошторисом на виконання програми)	50	703	791
	- нарахованих банком за користування тимчасово вільними коштами ДП	50	733	792
	- від реалізації матеріалів	900	712	791
	- від безоплатно отриманих канцтоварів	100	718	791
	- від використання цільових коштів	1880	718	791
4.	Формування результатів діяльності звітного періоду:			
	- доходів (50+50+900+100+1880)	2980	791,792	79
	- витрат (1340+540+800)	2680	79	791
5.	Списання кредитового залишку по рахунку 79 на рахунок "Прибуток нерозподілений"*	300	79	441

*В наступному звітному періоді необхідно провести уточнення кошторису: збільшивши витрати на проведення операцій, що мають бюджетне фінансування, на 300 грн.

Методика визнання доходів від використання цільових коштів (пропорційно понесеним витратам, передбаченим кошторисом) не визначає сальдо на рах. 44 як показник прибутку, а лише як індикатор ефективності освоєння отриманого фінансування.

Цей показник абсолютно не є аналогом нерозподіленого прибутку для ДП:

- в більшості випадків це є результат співставлення отриманих та використаних цільових коштів (в тому числі бюджетних);
- нерозподілений прибуток не підлягає зовнішньому розподілу, а враховується в кошторисі реалізації цільового (бюджетного) фінансування в наступному звітному періоді (під нього додатково плануються або скорочуються витрати).

Послідовним є запитання щодо відмінностей у формуванні доходів і витрат вітчизняних державних підприємств і бюджетних організацій та співставлення їх з відповідною міжнародною практикою. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку

для державного сектора (МСБОДС) фактично повторює дефініції доходів і витрат вітчизняних підприємств і органів державного сектора, розширивши для останніх ці визначення поняттям «потенціал корисності».

Активи, що використовуються для надання товарів і послуг відповідно до визначених суб'єктом господарювання цілей, але які безпосередньо не генерують надходжень грошових коштів, часто визначають як такі, що мають "потенціал корисності". Ті активи, які використовуються для генерування надходжень грошових коштів, характеризують як активи, що втілюють "майбутні економічні вигоди" (МСБОДС 1) [10].

Як висновок, показники прибутку не можуть визначати фінансові результати БО. Міжнародна практика застосовує в цьому випадку поняття **надлишок / дефіцит у результаті звичайної діяльності** - різницю, яка залишається після вирахування витрат, що виникають від звичайної діяльності, з доходів, отриманих у результаті звичайної діяльності (табл. 2) .

Основними причинами невідповідності методологічних засад визнання доходу національними П(С)БО по відношенню до вимог МСБО є, на наш погляд, надмірне державне регламентування даного процесу, невідповідність рівня розвитку економічних зв'язків між суб'єктами господарювання (в тому числі між одержувачами бюджетних коштів), відсутність механізму здійснення гарантій по виконанню зобов'язань сторін взаємодії тощо.

Неузгодженими в нормативній базі бюджетного обліку є застосування термінів «видатки», «витрати», «затрати» та методологія їх обліку. *Міжнародна практика обліку та звітності державного сектору оперує терміном «витрати»*, вітчизняне правове поле бюджетного обліку застосовує для обліку витрат БО поняття «видатки» в операціях, що фінансуються за рахунок загального та спеціального фондів, та «витрати» - для операцій підприємницького характеру.

Видатки – це визначальна сторона фінансової діяльності держави, економічні стосунки якої виникають у зв'язку з розподілом фонду грошових коштів держави та його використанням. Видатки БО є централізованими видатками, оскільки здійснюються за рахунок коштів відповідного бюджету (державного або місцевого).

Принципи формування видатків БО не відповідають принципам визнання витрат підприємств (в т.ч. державних): плановість; безоплатність і безповоротність; цільове спрямування коштів та ефективність їх використання; фінансування в міру виконання плану; оптимальне поєднання власних, бюджетних та кредитних джерел; здійснення контролю за використанням коштів.

Витрати – виражені у грошовій формі витрати різних видів економічних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі виробництва, обігу й розподілу продукції, товарів [4, с.203].

Вітчизняні науковці тлумачать термін "*затрати*" як використані у процесі виробництва різні речовини на виготовлення нового продукту праці. Грошовий вираз суми затрат на виробництво конкретного продукту визначає поняття «собівартість». Зміст термінів «затрати» і «собівартість» поєднується в понятті «затрати виробництва». Дещо інше тлумачення затрат в діяльності БО - одержувачів бюджетних коштів на виконання бюджетних програм. Показники затрат визначають структуру ресурсів (матеріальних та людських), необхідних для виконання програми (кількість установ, кількість обладнання, кількість працівників, необхідних для здійснення програми тощо); затверджуються паспортом програми в грошових та натуральних вимірниках [12].

Видатки бюджету на утримання БО не завжди збігаються з видатками самих організацій. Так, розмір грошових коштів, перерахованих постачальникам продуктів харчування, характеризує суму видатків бюджету, але для організації – це зміни складу активів (грошові кошти на рахунках – продукти харчування на складі) без реальних

видатків коштів. Всі виплати, здійснені з поточних чи реєстраційних рахунків як готівкою, так і в безготівковому порядку, називаються касовими видатками. Кінцевими видатками БО є фактичні видатки, які відображають фактичне виконання норм, затверджених кошторисом. Таке поєднання протилежних методів пояснюється жорстким обмеженням у витрачання коштів бюджетними структурами, а, отже, суцільним контролем на основі зіставлення касових і фактичних видатків.

Щодо міжнародних стандартів, то пріоритетним є *принцип нарахування витрат*, який базується на відображенні доходів і видатків (витрат) в міру їх виникнення, а не в міру фактичного отримання або виплати грошових коштів. Використання цього принципу передбачає:

- відображення операції у звітності того періоду, в якому вона була проведена;
- визнання операції на момент її здійснення;
- формування інформації про зобов'язання до оплати і зобов'язання до отримання, а не тільки про фактично проведені платежі та отримані доходи.

Застосування даного принципу дозволяє відображати доходи і видатки в міру виникнення споживання та економічних вигод. Він дає повну інформацію про державні активи і зобов'язання, відкриває великі можливості складання прогнозу впливу господарських операцій на фінансову стійкість. Однак, у системі обліку методом нарахування є один принциповий недолік, що стримує його застосування більшістю країн – складність і трудоемкість.

Фінансовий показник результативності освоєння бюджетних коштів бюджетними організаціями системи Держводгоспу – сальдо по рахунку 43 «Результати виконання кошторисів» із розподілом за субрахунком 431 «Результат виконання кошторису за загальним фондом».

Механізм виведення фінансового результату за виконання кошторису доходів і видатків установи доцільно розподілити на два етапи:

1. Визначення переліку субрахунків бухгалтерського обліку, які підлягають закриттю заключними оборотами після закінчення року.
2. Відображення фінансового результату в річному балансі організації. Звірка та аналіз цього показника з даними інших форм звітності.

Кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку формування сальдо за рах. 43 наведено в таблиці 3.

Таблиця 3 - Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку формування фінансового результату від використання бюджетного фінансування на виконання природоохоронних програм

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку	
		Дт рахунку	Кт рахунку
1.	Списуються отримані за поточний рік асигнування із загального фонду бюджету	701,702,681	431
2.	Списання видатків поточного року, проведених за рахунок доходів загального фонду	431	801,802
3.	Проведено переоцінку матеріальних цінностей	101-118,121-122	441,442
4.	Списується вартість переоцінених матеріальних цінностей, а також отриманих цінностей від ліквідації необоротних активів, оприбуткованих за результатами інвентаризації	431	441
5.	Списуються нараховані курсові різниці за загальним фондом бюджету, отриманим в іноземній валюті	431	442

Висновки. Реформування бухгалтерського обліку діяльності органів державного сектору обумовлює першочергові зміни методологічних підходів визнання доходів і витрат діяльності у відповідності з міжнародною обліковою практикою, що забезпечить розробку та впровадження ефективних форм і методів державного фінансового контролю (аудиту) діяльності одержувачів бюджетних коштів на виконання бюджетних програм. На нашу думку, перехід на облік витрат БО методом нарахувань буде сприяти уніфікації формування фінансових результатів одержувачів бюджетних коштів.

Одержувачі бюджетних коштів – суб'єкти господарювання системи Держводгоспу результативність виконання природоохоронних бюджетних програм обліковують на рахунках бухгалтерського обліку, що за методикою визначення не є співставними, а відтак, придатними для проведення аналізу та контролю. Безперечно, економіко-правове регулювання діяльності ДП та БО унеможливило уніфікацію залишків на рахунках 44 «Нерозподілені прибутки\непокриті збитки» та 43 «Результат виконання кошторису». Разом з тим, для об'єктивності та достовірності інформації щодо реалізації фінансування на етапах виконання бюджетних програм для ДП доцільним є відображення на рахунку:

- *«Нерозподілені прибутки\непокриті збитки»* - узагальненого показника фінансового результату госпрозрахункової діяльності ДП;

- *«Нерозподілені прибутки\непокриті збитки» із введенням окремого субрахунка «не підлягає розподілу»* - узагальненого показника фінансового результату в частині господарської діяльності, що фінансується бюджетними коштами (його розмір буде враховано в кошторисі наступного звітного періоду на виконання програм\операцій, що мають бюджетне фінансування).

За результатами реформування бюджетного обліку у відповідності до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки результат освоєння бюджетних коштів бюджетними організаціями доцільно обліковувати на рахунку, що за методикою формування є аналогом рах. *«Надлишок / дефіцит у результаті звичайної діяльності»*.

Список літератури

1. Бюджетний кодекс України \Відомості Верховної Ради (ВВР).- 2001.- N 37-38, ст. 189.
2. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. Практичний посібник.-К.: Лібра, 2001.- 840с.
3. Економічна енциклопедія: у трьох томах.Т.3/Ред.кол.:...С.В.Мочерний та ін. -К.: Видавничий центр «Академія», 2002.-952с.
4. Економічна енциклопедія: у трьох томах.Т.1/Ред.кол.:...С.В.Мочерний та ін.-К.: Видавничий центр «Академія», 2000.- 864с.
5. Закон України за № 334/94-ВР від 28.12.94 р. «Про оподаткування прибутку підприємств» (зі змінами та доповненнями).
6. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року за N 291 (з чинними змінами та доповненнями).
7. МСБО 8 «Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці» www.minfin.gov.ua
8. МСБО 18 «Дохід» www.minfin.gov.ua
9. МСБОДС 3 «Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці» www.minfin.gov.ua
10. МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» www.minfin.gov.ua
11. МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» www.minfin.gov.ua
12. Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі. Розпорядження Кабінету міністрів України від 14 вересня 2002 р. за №538-р.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи», Затверджено Наказом Міністерства фінансів України за №290 від 29.11.1999 р. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України за № 860/4153 від 14 грудня 1999 р. (з чинними змінами та доповненнями).

14. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України №318 від 31 грудня 1999 р. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України за №27/4248 від 19 січня 2000р. (з чинними змінами та доповненнями).
15. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ. Наказ Головного управління Державного казначейства України Міністерства фінансів України від 10 грудня 1999 року N 114. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20 грудня 1999 р. за N 890/4183
16. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки. Затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. за №34 .

Рассматриваются сущность, источники формирования и использования финансовых результатов деятельности юридических лиц-получателей бюджетных средств. Исследуются особенности учета отмеченных показателей для предпринимательской и непредпринимательской деятельности.

The essence, sources of formation and using of final financial results of activity of legal persons as addressees of budgetary funds are examined. Features of the accounting of the above-mentioned parameters for business and unenterprising activity are investigated.